ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720379/2014-15

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	15586.720379/2014-15
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-004.126 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de outubro de 2017
Matéria	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente	Akla Indústria de Cosméticos Ltda.
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010
OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. Comprovada nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 42 da Lei n° 4.502, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI. O valor tributável mínimo não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.
VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO. VENDAS PARA EMPRESAS NÃO INTERDEPENDENTES. O valor tributável mínimo deve ser apurado, com base na média ponderada mensal dos preços de cada produto, praticados pelo industrial quando das vendas aos clientes não interdependentes.
COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO. VENDAS PARA INTERDEPENDENTES. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Renato Vieira de Avila, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Contra a empresa foi lavrado Auto de Infração, constituindo crédito de R$ 5.424.008,48, a título de IPI, juros de mora e multas proporcionais.

Relata a autoridade fiscal que a autuada promoveu a saída de produtos industrializados de seu estabelecimento para estabelecimentos interdependentes, sem respeitar o valor tributável mínimo, previsto na legislação de regência, nos meses de janeiro a dezembro de 2010.

Segundo o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, anexado à autuação, restou comprovada a existência de relação de interdependência entre a empresa Akla Indústria de Cosméticos Ltda e as empresas Biotropic Distribuidora de Cosméticos Ltda e WMA Distribuidora de Cosméticos Ltda, pelas razões assim sintetizadas:

I- No ano de 2010, a Biotronic e a WMA concentravam 82,29% das vendas da Akla, sendo Biotropic (77,36%) e WMA (4,93%).

II- A Akla comercializa produtos exclusivos para a Biotronic e a WMA.

III- Os quadros societários demonstram sócios em comum:

Sócios	AKLA	BIOTROPIC
Marconi Arruda Leal	80%	99%
Waleska Zanelato Lopes Leal	20%	1%

Sócios	WMA
BIOTROPIC Dist. Cosm. Ltda	55%
João Carlos Serra da Silva	45%

IV - O sócio majoritário da Akla e da Biotropic, Sr. Marconi de Arruda Leal, figura como administrador perante o CNPJ da empresa WMA.

Ademais, apontou a fiscalização que o preço praticado pela Akla na venda para as interdependentes Biotropic e WMA são em média 31,21% do preço de venda praticado com as demais clientes em que não há relação de interdependência, ou seja, com desconto indevido da base de cálculo do IPI em média de 68,79%, restando comprovado a inobservância do valor tributável mínimo.

Procedendo à apuração do valor tributável mínimo, a autoridade utilizou dois critérios distintos:

- A média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele, com base no preço praticado pela fiscalizada com as demais clientes não interdependentes;

- Para os produtos vendidos exclusivamente às empresas BIOTROPIC e WMA, adotou os preços de venda praticados pela empresa BIOTROPIC, por ser a única comercial atacadista a vender tais produtos e ser da mesma praça da fiscalizada.

A 2ª Turma da DRJ/POR, no acórdão n. 14-59.215, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*
>
> *NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA INEXISTÊNCIA.*
>
> *O emprego, ainda que impertinente, de raciocínios valorativos, adjacentes, econômicos, estatísticos ou acessórios que não constituem o objeto do Auto de Infração e a infração imputada, não tem a aptidão de afetar a relação jurídica formada pelo lançamento, posto que, este, envolve matéria adstrita a reserva legal e tão pouco provoca nulidade processual por cerceamento do direito de defesa, uma vez que tais raciocínios não integram a "peça acusatória".*
>
> *OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.*
>
> *Provado nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI.*
>
> *VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.*
>
> *Tendo sido apurado o valor tributável mínimo, com base na média ponderada mensal dos preços de cada produto, praticados pela autuada quando das vendas dos demais clientes, conforme artigo 196 c/c artigo 195, incisos I e II, do Decreto nº 7.212/2010, resta verificado a correta apuração.*
>
> *COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.*
>
> *Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a*

definição do valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I, RIPI/02.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA.

Provado nos autos a correta apuração do valor tributável mínimo, bem como a utilização dos créditos aos quais a autuada fazia jus, não se verifica necessário a realização de perícia.

MULTA DE OFICIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal, assim como a necessidade dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

Em seu recurso voluntário, a empresa repisa os exatos termos de sua impugnação:

1- Inexistência de interdependência.
2- Inexistência de motivo fático para o arbitramento.
3- Caráter confiscatório da multa aplicada.
4- Necessidade de perícia para apuração do crédito de IPI e os preços de mercado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário preenche os pressupostos de interposição, devendo ser conhecido.

Comprovação da interdependência

Dispõe o art. 42, da Lei n° 4.502 /1964, que:

Art. 42. Para os efeitos desta lei, considera-se existir relação de interdependência entre duas firmas:

> *I - **quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas**, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física.*
>
> *II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou de sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;*
>
> *III - Quando uma delas tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e **mais de 50% (cinqüenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados de sua fabricação, importação ou arrematação.***

A relação de interdependência está caracterizada, pois ao se observar o quadro societário abaixo, fica demonstrado que:

Sócios	AKLA	BIOTROPIC
Marconi Arruda Leal	80%	99%
Waleska Zanelato Lopes Leal	20%	1%

Sócios	WMA
BIOTROPIC Dist. Cosm. Ltda	55%
João Carlos Serra da Silva	45%

O Sr. Marconi Arruda Leal é sócio da Akla e participa como sócio da Biotronic com 99% do capital social. E, como sócio da Biotronic participa indiretamente da WMA, uma vez que a Biotronic detém 55% do capital social da WMA. Também, além de sócio majoritário da Akla e da Biotropic, figura como administrador perante o CNPJ da empresa WMA. Logo, tem-se a subsunção ao disposto no inciso I do art. 42.

A Akla industrializa e vende para a Biotronic 77,36% do total de suas vendas em 2010, ou seja, mais de 50% do volume de vendas dos produtos tributados de sua fabricação. Subsume-se à prescrição do inciso III do art. 42.

Defende a Recorrente que não há interdependência, pois, a fiscalização utilizou os critérios estanque e inflexíveis, em razão de similitude, ou relação, entre os quadros societários, previstos no art. 42 e incisos, da lei nº 4.502/1964, quando deveria considerar apenas o disposto no art. 265 da Lei n° 6.404, de 1976:

> *Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.*

Então, não haveria interdependência, porque não houve a reunião das sociedades para consecução de atividades econômicas em comum. A aplicação do art. 42, da Lei n° 4.502 acarreta a inviabilidade dos objetivos sociais das pessoas jurídicas industriais. Isso porque não há e nunca houve reunião para a consecução de fins comuns.

Não há razão no argumento, porquanto, uma vez configurada a interdependência, nos exatos termos da legislação do IPI, cabe à autoridade aplicá-la. O lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõem os arts. 3° e 142, parágrafo único, do CTN, logo a autoridade fiscal deve obrigatoriamente observar a legislação específica ao apurar os valores que compõem o crédito tributário, não podendo negar aplicação a lei ou ato normativo em vigor.

Ademais, o afastamento da legislação vigente não pode sequer obter pronunciamento deste Conselho, tendo em vista o disposto no art. 62 do RICARF e na Súmula CARF n° 2:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Determinação do Valor Tributável Mínimo

Comprovada a interdependência, é imperiosa a aplicação do art. 15, I da Lei n° 4.502, para determinação do valor tributável mínimo.

> *Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:*
>
> *I - **ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no **artigo 42** e seu parágrafo único;*

Para o cálculo do valor tributável mínimo, a legislação prescreve:

> *Decreto n° 7212/2010*
>
> *Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da*

saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Decreto n° 4.544/2002

Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28);

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a

comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subseqüente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorastes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Argumenta a Recorrente, ao contestar o cálculo da fiscalização, que a presunção é equivocada, porque não considera as diferenças de localização dos clientes, quanto aos produtos vendidos pela Recorrente a Biotronic, a WMA e a outras pessoas jurídicas. Nesse caso, a autoridade fiscal considera que todos os clientes da Recorrente atuam numa mesma "praça" do mercado, desconsiderando as diferenças locais que influenciam diretamente o

preço. Com isso, a média calculada nessa presunção é falha, pois a amostragem não é fiel às variáveis que atingem o mercado de cada cliente.

Por sua vez, para os produtos exclusivamente vendidos para a Biotropic e WMA, a incorreção reside na necessidade de se buscar fora das interdependentes, os preços praticados para determinar as médias, sob pena de não se alcançar o valor correto dos produtos.

Entendo não merecer reparos nos cálculos da fiscalização.

Consta nos autos que: 1- a Akla, em carta-resposta em 30 de dezembro de 2013, afirmou "desconhecer a existência de outras empresas atacadistas que comercializem produtos idênticos ao da intimada no ano de 2010", 2- é indústria e comércio atacadista que vende os mesmos produtos para as empresas interdependentes e para as demais empresas e 3- o preço praticado pela Akla para as aquisições pelos interdependentes era de 31,21% do preço praticado para as demais empresas.

Por conseguinte, diante do seguinte quadro fático e observado o disposto nos dispositivos legais citados: para os produtos vendidos pela Akla para a Biotronic e WMA e também para outros clientes, a média ponderada foi obtida com base nos preços praticados por ela própria aos demais clientes, extraídos das notas fiscais eletrônicas. Então, a média ponderada de cada produto foi considerada como o valor tributável mínimo.

Já para os produtos vendidos com exclusividade para as interdependentes, a fiscalização adotou os preços de venda praticados pela empresa Biotropic, por ser a única comercial atacadista a vender tais produtos e ser da mesma praça da Akla. O levantamento dos preços praticados na venda pela Biotronic se deu com base nas notas fiscais eletrônicas, descontado o IPI destacado e apurando-se as médias ponderadas para cada produto. Sobre esta temática, a Solução de Consulta Interna nº 8, de 13 de junho de 20128 foi precisa no tratamento:

> O inciso I do art. 195 do RIPI/2010 assim dispõe sobre a matéria, *in verbis*:
> *Art.195. O valor tributável não poderá ser inferior:*
> *I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;*
> 6. Observa-se que o dispositivo legal acima não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja caracterizado como um "mercado atacadista". Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopsônio.
> 7. Desse modo, não havendo base legal para se estabelecer o número mínimo de ofertantes, nem distinções entre os tipos de mercado, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI/2010 sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.
> 8. Já o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispôs sobre "mercado atacadista", *in verbis*:
> *6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e*

não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o §5° do artigo 46 do RIPI/79.

9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo".

9.1. Agora, se "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo", possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um "mercado atacadista", possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao "universo das vendas" a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o "mercado atacadista" de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

Assim, não merecem prosperar os argumentos da Recorrente de incorreção no procedimento de apuração.

Quanto à alegação de que houve o incorreto arbitramento, por ausência das hipóteses legais nos termos do 148 do CTN e ausência de qualquer omissão por parte da empresa, também não merece acolhida, porque, como dito acima, a caracterização da infração e o consequente procedimento têm suporte na legislação do IPI.

Pedido de perícia

Alega que o procedimento fiscal foi obscuro na correta apuração dos créditos de IPI considerados na apuração do valor devido. Além disso, a apuração do preço dos produtos se deu com pequena amostragem, dentro dos documentos que envolvem tão somente os clientes da Akla.

Entendo como dispensáveis as diligências ou perícias, pois na apuração final dos valores de IPI devidos em 2010, foram deduzidos saldos credores informados na DIPJ 2011, ano calendário 2010, e registrados no Livro de Apuração do IPI de 2010.

E, os preços praticados foram retirados das notas fiscais eletrônicas.

Confiscatoriedade da multa aplicada

Sustenta a Recorrente que a multa aplicada tem caráter manifestamente abusivo, desproporcional e confiscatório.

Todos os traços da multa aplicada estão previstos em lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN, logo é obrigatória a sua aplicação.

Por fim, a análise da caracterização da multa com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 1.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)
Semíramis de Oliveira Duro - Relatora